

L'impact de l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises sur les missions du contrôleur de gestion

The impact of the adoption of a corporate social responsibility approach on the missions of the management controller

Sarra Mrani Zentar, (*Professeure habilitée*)

*Département des sciences de gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Cadi Ayyad de Marrakech, Maroc*

Ahmed Maimoun, (*Professeur habilité*)

*Département des sciences de gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan Premier, Maroc.*

Latifa Akchar, (*Doctorante*)

*Laboratoire de Recherche en Economie, Gestion et Management des Affaires
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan Premier, Maroc.*

Adresse de correspondance : Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan Premier de Settât, Maroc
Km 3, route de Casablanca, BP. 784 Settât- Maroc

Déclaration de divulgation : Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque
financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette
étude.

Conflit d'intérêts : Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts
Mrani Zentar, sarra, Maimoun, A., & Akchar, L. (2020).
L' impact de l'adoption d'une approche de responsabilité
sociétale des entreprises sur les missions du contrôleur de
gestion. International Journal of Accounting, Finance,
Auditing, Management and Economics, 1(2), 314-333.
<https://doi.org/10.5281/10.5281/zenodo.4027704>

Citer cet article :

DOI: 10.5281/zenodo.4027704

Published online: 15 September 2020

Copyright © 2020 – IJAFAME



L'impact de l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises sur les missions du contrôleur de gestion

Résumé

Cet article a pour objectif d'étudier l'impact de l'adoption d'une approche de la RSE sur la fonction contrôle de gestion, plus spécifiquement sur les missions assignées au contrôleur de gestion. Pour cela nous avons mené une étude qualitative exploratoire auprès de la direction centrale d'un groupe marocain appartenant au secteur de l'industrie ; considéré comme un acteur solidaire et responsable. Les résultats issus de cette étude montrent que l'adoption d'une approche de la responsabilité sociétale contribue à une modification légère des missions du contrôleur de gestion.

Mots clés : Fonction contrôle de gestion, Responsabilité sociétale des entreprises, Missions du contrôleur de gestion.

Classification JEL: F60; F65.

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract

The purpose of this article is to study the impact of adopting a CSR approach on the management control function, and more specifically on the missions assigned to the management controller. For that, we conducted an exploratory qualitative study with the central direction of a Moroccan group belonging to the industry sector; considered as a responsible actor. The results of this study stipulate that the adoption of a social responsibility approach contributes to a slight modification of the missions of the management controller.

Keywords: Management control function, Corporate social responsibility, Missions of the management controller.

JEL Classification: F60; F65.

Paper type: Empirical research

1. Introduction

Au cours de ces dernières années, l'environnement est devenu plus turbulent, à ce niveau les entreprises sont confrontées à plusieurs défis qui remettent en cause leurs compétitivités. Et parmi les clés principales pour surmonter ces défis, l'intégration des stratégies de la RSE, cette dernière est définie selon la Commission Européenne (2001, p.8) comme « *l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes* », cette démarche constitue un véritable potentiel de compétitivité, placée au cœur de la stratégie de l'entreprise, dans un environnement où les parties prenantes constituent une ressource cruciale, l'entreprise est appelée donc à prendre en compte les intérêts des différentes parties concernées par ses activités et par son développement, afin de protéger l'environnement et améliorer la société.

Cette mise en place des stratégies orientées RSE, implique le passage d'un pilotage d'une performance purement économique, vers un pilotage d'une performance sociale et environnementale. En effet, la performance financière ne suffit plus à apprécier la performance des entreprises, c'est pourquoi ces dernières doivent mesurer leurs progrès à partir d'une performance plus globale incluant, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociales et environnementales (Dohou & Berland, 2007), cela a permis d'apporter des mutations aux outils classiques de pilotage de la performance en intégrant la dimension sociale et celle environnementale dans le système du contrôle de gestion, ce qui conduit à s'interroger sur la place du contrôleur de gestion dans ces démarches, en matière des missions qui lui sont assignées. Vu que le contrôleur de gestion n'est qu'un gardien de la performance financière et économique, auquel deux missions sont assignées que sont : l'aide à la décision et l'évaluation de la performance économique (Bollecker, 2007). Tandis qu'avec la mise en place des pratiques socialement responsables, le contrôleur de gestion sera amené à suivre non seulement les enjeux économiques et financiers, mais également ceux relatifs à la RSE, à ce titre, il est utile de savoir, si la mise en place des pratiques de la RSE implique de nouvelles attributions pour le contrôleur de gestion, afin de poursuivre l'atteinte des objectifs sociaux et environnementaux.

C'est dans ce sens que le présent article essayera d'étudier les changements affectant les missions du contrôleur de gestion, suite à l'adoption d'une approche de la RSE. À travers une étude de cas menée sur une entreprise marocaine industrielle. Dans ce contexte, notre question principale de la recherche a été formulée ainsi : « **dans quelle mesure l'adoption d'une approche de la responsabilité sociétale des entreprises**

influence-t-elle les missions du contrôleur de gestion ? ». Notre problématique a été déclinée alors à deux sous axes de recherche, à savoir :

- L'adoption d'une approche de la RSE impacte-t-elle les missions classiques du contrôleur de gestion ?
- Si oui, quelles sont les nouvelles attributions qui lui sont assignées et quels outils mobiles-t-il pour réussir ses missions ?

Le présent article se propose d'analyser l'influence de l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises sur les missions du contrôleur de gestion. Pour y parvenir, nous allons en premier lieu mettre en lumière les concepts clés et dans un second temps, nous allons présenter la démarche méthodologique choisie et en dernier lieu les résultats et discussion de notre investigation.

2. Revue de littérature

2.1 Etat des lieux de contrôle de gestion et RSE

2.1.1 Missions de la fonction du contrôleur de gestion

Avant de présenter les différentes missions de base assignées au contrôleur de gestion, il est nécessaire de mettre l'accent sur l'utilité de cette fonction au sein de l'organisation. En effet, le contrôle de gestion constitue l'un des métiers indispensables pour le bon fonctionnement de l'entreprise, en outre, il constitue un vecteur de cohérence, ayant pour but la clarification et le suivi de l'atteinte des objectifs de la performance. C'est pourquoi, il semble utile de mettre en place une fonction contrôle de gestion, afin de bien gérer l'incertitude de la prise de décision, il s'agit donc d'une fonction du conseil qui permet d'aider les managers dans la prise de décision et dans la compréhension du pilotage de l'entreprise (Ardoin & Jordan, 1979).

La littérature a confié au contrôleur de gestion des missions diverses et variées, dans ce contexte, Bollecker (2007) a distingué entre quatre missions principales à savoir, surveiller, conseiller, coordonner et changer, en effet, la première mission assignée au contrôleur de gestion est celle de surveillance, le contrôleur de gestion est amené donc à surveiller les activités de l'organisation, il compare les réalisations et les prévisions, afin d'expliquer les écarts et d'apporter des solutions, ainsi le contrôleur de gestion doit jouer un rôle de conseiller qui dirige l'entreprise par son influence, à travers les conseils adressés aux différents décideurs, c'est un acteur qui contribue dans un premier temps à la prise de décision, et ceci se manifeste par sa participation à la fixation des objectifs, et aussi à la redéfinition des stratégies à travers les différents outils et instruments qu'il communique à la direction générale, le contrôleur de gestion doit également assurer une coordination à la fois verticale et horizontale, une coordination verticale qui se manifeste par le dialogue et l'appui, que cet acteur assure entre la direction générale et les

différents cadres de l'organisation, afin d'atteindre les objectifs fixés, et une coordination horizontale, vu sa contribution à la mise en relation et à la création de la solidarité entre les différents centres et membres de l'organisation. Le contrôleur de gestion est aussi un animateur de changement, vu sa capacité à influencer la prise de décision, en raison des solutions qu'il apporte et les actions qu'il propose. En effet le contrôleur de gestion est à la fois un acteur d'aide au pilotage de la performance et aussi au pilotage de changement de l'organisation.

En bref, l'exercice du contrôleur de gestion porte généralement sur l'analyse des chiffres, à ce titre, le contrôleur de gestion est un évaluateur économique et financier qui se charge de la planification, de l'évaluation économique et la production de données économiques et financières, et ceci se manifeste par l'utilisation des outils liés au contrôle budgétaire, la production et la communication régulière de données relatives aux performances économiques ou reporting (Dupuy, 2006).

2.1.2 La RSE : Vers une approche de performance globale

La RSE est une notion multidimensionnelle qui touche trois dimensions différentes, elle se définit comme étant l'application du développement durable au monde des entreprises qui se matérialise par l'intégration volontaire des entreprises des préoccupations environnementales et sociales dans leurs activités et leurs relations avec les parties prenantes afin de limiter les externalités négatives et à consolider leurs effets positifs (Akrich & Mohcine, 2017, p.14). En effet, l'avènement de cette notion a engendré l'élargissement de la performance vers une approche globale, celle-ci se caractérise par la multiplicité des parties prenantes, et par la diversité des dimensions (Doyle., 1994).

Comme l'indiquent Capron et Quairel (2006), « *la préoccupation d'une performance globale et de son évaluation apparaît dès lors que l'entreprise n'est pas seulement soumise à l'exigence d'une reddition de type financier par ses propriétaires, mais doit également rendre compte de ses comportements en matière sociétale et environnementale à une multitude de parties prenantes* », (Cité par : Essid, 2009, p.82). , en effet, le passage d'une conception financière de la performance vers celle globale s'explique par la prise en compte des attentes des parties prenantes, autrement dit, la performance globale se trouve dans le meilleur équilibre entre les intérêts et les attentes des différentes parties prenantes (Doyle, 1994).

D'après ce qu'a été précédé, les démarches de la RSE et de la performance globale s'inscrivent dans une logique d'amélioration continue, à ce niveau, certains travaux soulignent qu'un comportement responsable ne peut qu'améliorer la performance de l'organisation, ce qui signifie que l'engagement fort en RSE contribue à une performance globale de

l'entreprise, en revanche, la RSE constitue une dimension universelle au service d'une performance globale revisitée dans sa finalité.

2.2 L'impact du contrôleur de gestion sur la RSE

2.2.1 Notion du management de la responsabilité sociétale

Avant de présenter une réponse théorique à notre problématique de recherche, il nous a semblé nécessaire de mettre en relief une notion ayant vu le jour grâce à l'avènement de la RSE, il s'agit du management de la responsabilité sociétale. Ce dernier se définit comme l'ensemble d'actions et des dispositifs qui permettent de planifier, organiser, coordonner, et d'évaluer la RSE. En effet, cette notion s'est manifestée grâce à la conscientisation des entreprises aux enjeux sociaux et écologiques, elle consiste à tenir compte de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise, mais aussi dans la dimension sociétale, à savoir l'environnement de cette même entreprise au sens large. Capron et Quairel (2006), proposent deux approches de ce management, que sont, l'approche dissociée du management de la responsabilité sociétale et l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale.

La première approche repose sur la dissociation entre les enjeux de la performance, du coup ces derniers sont associés chacun à une fonction organisationnelle spécifique, à ce titre, c'est la fonction ressources humaines qui prendrait en charge les questions sociales, alors que la fonction environnement et qualité prendrait en charge les enjeux environnementaux, et la fonction communication, relations extérieures serait en charge de diverses actions sociétales (John-Ahyee, 2015).

Dans cette perspective, John-Ahyee (2015) souligne que la finalité économique de l'organisation ne se modifie pas suite aux démarches de management environnemental et social, en effet, l'organisation reste focalisée sur ses objectifs initiaux en tenant plus compte des défis environnementaux, sociaux et sociétaux, ces derniers seraient pris en charge par les fonctions ressources humaines, qualité, politique sociale et diversité, éthique et déontologie, responsabilité sociétale et développement durable.

Tandis que l'approche intégrée du management de la responsabilité sociétale ne privilégie pas la finalité économique, en fait, elle se caractérise par la volonté de traiter simultanément les enjeux de performance associés à la responsabilité sociétale et par les mêmes acteurs. En effet, cette approche cherche à déclencher l'équilibre entre les trois dimensions de la RSE, les entreprises sont censées donc de mettre en place des dispositifs qui favorisent l'échange avec les parties prenantes tant internes qu'externes, afin de satisfaire tous les enjeux sociétaux simultanément.

2.2.2 Profil et positionnement hiérarchique du contrôleur de gestion à l'ère de la RSE

Capron & Quairel (2006) ont distingué entre deux approches de management de la responsabilité sociétale, et sur la base de leurs travaux, John-Ahyee (2015) dans sa thèse de doctorat, propose quatre profils pour le contrôleur de gestion. Le tableau ci-dessous récapitule ces quatre profils proposés par John- Ahyee, ainsi que le rattachement hiérarchique de chacun d'eux, et les différentes tâches qui leurs sont affectées.

Tableau 1 : Profils théoriques de contrôleur de gestion

	Contrôleur évaluateur	Contrôleur intégrateur
Approche dissociée du management de la responsabilité sociétale	<i>Contrôleur-évaluateur économique</i> (Rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, utilise le budget, les calculs de coûts, les analyses d'écarts, les indicateurs financier)	<i>Contrôleur-intégrateur économique</i> (Rattaché à la direction financière/générale/opérationnelle, missions classiques, centré sur l'aide à la décision opérationnelle, la communication de la logique économique, la formation au pilotage)
Approche intégrée du management de la responsabilité sociétale	<i>Contrôleur-évaluateur de la responsabilité sociétale</i> (Membre d'une direction spécifique, centré sur la production de données environnementales, sociales, économiques, associé à la mise en place de systèmes normalisés de management environnemental et social)	<i>Contrôleur-intégrateur de la responsabilité sociétale</i> (Membre d'une direction spécifique, centré sur l'aide à l'émergence de systèmes de management innovants du développement durable, formation au management intégré de la responsabilité sociétale)

Source : John Ahyee (2015, p.127)

En guise de conclusion, le management de la RSE constitue un nouveau facteur de contingence de la fonction contrôle de gestion, du coup lorsqu'il s'agit d'une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale, le contrôleur de gestion se focalise uniquement sur ses finalités économiques classiques, ce qui justifie la faible influence de son profil, de son rattachement hiérarchique, des outils qu'il mobilise et également des missions qui lui sont assignées. À contrario, lorsqu'il s'agit d'une approche

intégrée de la responsabilité sociétale, toutes les caractéristiques citées précédemment se voient modifiées.

2.2.3 Outils du contrôle de gestion orientés RSE

Savall & Zardet (2011, p.25) montrent qu'il est possible d'enrichir les outils de contrôle de gestion, pour réduire la distance aujourd'hui largement reconnue entre les pratiques professionnelles et les outils disponibles. Parmi les outils de gestion les plus associés au management global de la RSE, on cite le « *Sustainability Balanced Scorecard* », le « *Reporting extra-financier* », John-Ahyee (2015, p.124) rajoutait que le contrôleur de gestion est ainsi chargé de la mise en oeuvre de « *Global Reporting Intégré* », ou de toute autre démarche globale permettant l'évaluation des démarches de responsabilité sociétale. Il paraît donc utile pour le contrôleur de gestion de mettre en place des outils afin de piloter la performance globale, ce qui a donné naissance aux outils de gestion extra-financiers. Dans ce sens, Dohou et Berland (2007) ont proposé une diversité d'outils comme illustrés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 2 : Outils de mesure de la performance globale

Outils de mesure de la performance globale	Explication
Evolution de Balanced ScoreCard (SBSC¹, TBSC²)	Le tableau de bord développé par Kaplan et Norton (1992) a connu des profondes mutations avec l'intégration des préoccupations sociales et environnementales. A présent, on parle d'un SBSC développé par Hockerts (2001), ainsi d'un TBSC inventé par Supizet (2003).
Reporting intégré (IR)	Le Reporting Intégré développé par l'(IIRC, 2013) désigne un processus fondé sur la Gestion Intégrée, qui donne lieu à des communications, par une organisation, sur la création de valeur au fil du temps, en connectant des données environnementales, sociales et de gouvernance avec les rapports annuels classiques.
Triple Bottom Line (TBL)	La TBL développée par Elkington (1997), constitue un outil d'évaluation de la performance globale de l'entreprise selon les trois axes qui correspondent à la triple P (Planet, People et Profit).

Source : Dohou & Berland (2007, p.13)

En bref, la conception classique des outils traditionnels de gestion a été remise en cause suite à la prise en compte des enjeux de durabilité, ce qui

¹ Sustainability Balanced scorecard

² Total Balanced scorecard

explique les profondes mutations qui leur sont apportées, dans ce cadre, un certain nombre d'outils ont été proposés, à savoir le BSCS, TBSC, Tableau de bord social, Tableau de bord environnemental, Reporting intégré, Reporting sociétal, la comptabilité environnementale et sociale, etc.

2.2.4 Missions confiées au contrôleur de gestion à l'ère de la RSE

Rappelons d'abord que la question des attributions du contrôleur de gestion dans les enjeux de responsabilité sociétale paraît d'actualité, à ce niveau Akrich et Oubba (2018) ont réalisé une enquête auprès d'une coopérative agricole, il ressort de cette enquête que les changements du contrôle de gestion pour intégrer la stratégie RSE restent légers. En outre les deux chercheurs ont montré l'existence d'un impact positif de l'adoption de la stratégie de RSE sur le profil et le positionnement du contrôleur de gestion, cet impact se manifeste à travers l'amélioration des procédés de communication relatifs à la RSE, l'acquisition des nouvelles compétences et adaptations aux exigences relatives à la RSE, le rapprochement entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels, et l'amélioration des missions et le rôle du contrôleur de gestion vers l'orientation et le conseil tout en gardant ses rôles classiques de traitement des chiffres et l'allocation des budgets.

En revanche une enquête a été réalisée par John-Ahyee (2015) auprès de 5 organisations françaises afin d'analyser l'impact de la mise en place du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques de la fonction contrôle de gestion. Il ressort de cette enquête que le management de la responsabilité sociétale est dissocié dans les cinq contextes organisationnels explorés, ce qui rejoint l'idée de Capron et Quairel (2006), ces deux chercheurs soulignent que l'intégration du management de la responsabilité est un phénomène rare.

À l'instar des résultats obtenus de cette enquête, le contrôleur de gestion est un planificateur et un évaluateur de la performance économique, d'où les démarches sociales sont du ressort des fonctions ressources humaines, alors que celles environnementales sont portées par les fonctions qualité, sécurité, environnement, enfin la planification et le suivi économiques des activités sont confiés aux fonctions comptables et financières. Ceci rejoint l'idée de Fajfrowski (2011) qui souligne que l'évaluation de la performance environnementale n'est pas du ressort de la fonction de contrôleur de gestion. À cet égard, la mise en œuvre de démarches de la RSE n'apporte aucune modification ni aux missions ni au rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion., du coup ce dernier se rattache généralement à la direction financière et sa principale finalité réside dans la synthèse et le suivi des principaux indicateurs de gestion (John-Ahyee, 2015).

De leur part, Ayoub et Djerbi (2013) ont souligné que le contrôleur de gestion est faiblement impliqué dans les enjeux de la performance environnementale et sociale, en effet, il est généralement en charge de la performance directement ou indirectement financière. Dans le même sens, Fajfrowski (2011) a conclu que le contrôleur de gestion reste focalisé sur ses missions économiques et que les démarches de développement durable sont portées par d'autres, fonctionnels, de même logique, Lambert & Sponem (2009) soulignent le maintien des contrôleurs sur des missions d'évaluation et de reporting financier.

En revenant aux travaux de John-Ahyee (2015), ce dernier souligne que l'approche intégrée de management de la responsabilité sociétale impacte significativement les caractéristiques de la fonction contrôle de gestion, ce qui modifie d'une manière importante les outils de gestion utilisés, les missions et éventuellement le rattachement hiérarchique du contrôleur. A ce niveau, le contrôleur de gestion est un évaluateur de la RSE qui se charge de la production de données environnementales, sociales et économiques, il est donc associé à la mise en place de systèmes de management environnemental et social, de même il est intégrateur de la RSE et il est centré sur l'aide à l'émergence de systèmes de management du développement durable (John-Ahyee, 2015).

De son côté, Renaud (2014) a réalisé une étude portant sur le rôle du contrôle de gestion dans le domaine environnemental, du coup il a proposé quatre missions du contrôleur de gestion environnemental que sont, vérificateur CO₂, business partner, acteur du changement et traducteur euro-carbone. En effet, Renaud (2014) souligne que le contrôleur de gestion se voit comme un surveillant et un vérificateur des activités en termes des émissions de CO₂ et des GES, du coup le contrôleur de gestion environnemental mobilise les outils du CGE, tels que le bilan carbone et le budget carbone ainsi que le reporting environnemental. La discussion des réponses fournies par la littérature à la problématique que nous nous posons, nous a permis de soulever deux propositions de recherche, que sont :

- **Proposition 1** : Dans une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale, l'adoption d'une approche de RSE n'apporte qu'une légère modification aux missions du contrôleur de gestion, du coup ce dernier est faiblement impliqué dans les démarches sociétales, vu que celles-ci sont portées par d'autres fonctions.
- **Proposition 2** : Dans une approche intégrée du management de la responsabilité sociétale, l'adoption d'une approche de RSE apporte des profondes mutations aux missions traditionnelles confiées au contrôleur de gestion, à ce niveau ce dernier se voit impliqué dans les démarches environnementales et sociales.

3. Cadre méthodologique et résultats de la recherche

3.1 Méthodologie de recherche

Pour répondre à notre question principale de la recherche : « *Dans quelle mesure l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises influence-elle les missions du contrôleur de gestion ?* », nous avons mené une recherche qualitative sous forme d'étude de cas unique, menée auprès de la direction centrale d'un grand groupe industriel, cette étude a été basée sur les modes de collecte de données qualitatives, dont l'entretien semi-directif été notre principal outil de collecte.

3.1.1 Outils de collecte des données adoptés

Notre étude repose sur trois techniques de recherche qui nous ont semblé les plus pertinentes aux exigences de notre problématique posée, il s'agit de l'entretien semi-directif, l'analyse documentaire auxquels s'ajoute l'observation non participante dans une logique de triangulation élargie. A ce niveau, une grille qui abordait cinq thèmes ouverts a été élaborée et envoyée aux profils concernés, en outre notre intervention s'est écoulée sur douze semaines dans l'entreprise d'accueil, ce qui a été bénéfique pour nous, car elle nous a permis de mieux comprendre certains aspects de la stratégie de groupe, en effet, les informations qui sont directement tirées du terrain de la recherche sont riches et permettent d'appréhender des facettes de la réalité qui ne sont pas facilement détectable (Pottier, 1993, cité par : Wacheux 1996). De même, nous avons exploité les informations disponibles sur le site internet du Groupe, les rapports développement durable publiés par le groupe en 2013 et 2014, le rapport GRI publié en 2019 ainsi que la note d'information publiée en 2018.

3.1.2 Sélection des entretiens

Dans le cadre de notre recherche, nous avons interviewé des responsables de la fonction contrôle de gestion, afin de savoir si les orientations vers la RSE apportent des mutations aux caractéristiques de ladite fonction. Pour ce faire, nous avons réalisé quatre entretiens semi-directifs avec quatre contrôleurs de gestion, en effet tous les entretiens ont été menés sur le lieu de travail des interviewés, de même ils ont été effectués face à face, et d'une manière individuelle, sauf celui réalisé avec le contrôleur de gestion consolidation, la grille d'entretien (support papier) lui a été communiquée, en revanche la durée de l'entretien diffère d'un interviewé à un autre (entre 30 minutes au minimum et 1h30 au maximum). Le tableau ci-dessous illustre les caractéristiques de notre panel interrogé.

Tableau 3 : Caractéristiques des personnes interrogées.

Fonction	Profil	Sexe	Formation	Conduite de l'entretien
Contrôleur de gestion CAPEX	Contrôleur de gestion sénior	H	Ingénieur	Face à face
Contrôleur de gestion consolidation	Contrôleur de gestion junior	F	Ingénieur	Support papier
Contrôleur de gestion commercial	Contrôleur de gestion sénior	H	Gestion	Face à face
Contrôleur de gestion CAPEX siège	Contrôleur de gestion sénior	H	Gestion	Face à face

Source : *nous-même*.

3.2 Résultats et discussion

3.2.1 Perception du contrôleur de gestion de la RSE

La première question après la phase d'introduction porte sur la perception des contrôleurs de gestion de l'engagement responsable de leur groupe, la réponse de toutes personnes interrogées ; sans exception ; était favorable, en effet elles perçoivent la RSE comme étant une opportunité permettant de concrétiser l'engagement sociétal des entreprises et de contribuer au développement du pays. Au niveau du groupe d'accueil, la RSE constitue un axe prioritaire dans la stratégie du groupe, qui active une large panoplie d'actions témoin de son implication transversale tout sur le plan social, entrepreneurial, éducationnel ou encore environnemental.

En revanche, on ne peut pas nier que l'engagement en matière de la RSE est coûteux, mais en contrepartie il génère des bénéfices financiers à long terme, en effet, les considérations économiques poussent les firmes à implémenter des démarches RSE (Verschoor, 2005), C'est bien précisément ce qu'ont avancé les interviewés, en outre la RSE peut être perçue au départ comme un surcoût, vu les investissements très lourds que nécessite l'adoption des stratégies sociétales, or celles-ci génèrent des gains énormes sur le long terme. En revenant à la théorie, de nombreuses études empiriques trouvent une relation positive entre la RSE et la rentabilité, dans ce sens une étude réalisée par le cabinet d'audit « PWC »³ menée auprès des dirigeants des entreprises, montre que 73% des personnes interrogées perçoivent les bénéfices financiers parmi les trois premières raisons poussant les firmes à s'engager socialement.

³ Power Waterhouse Coopers

Notons que le groupe exploré procède pour une stratégie proactive, en effet, cette démarche proactive a été couronnée par l'obtention de plusieurs certifications et labels HSE, ISO 9001, ISO 14000, OHSAS ... propulsant ainsi ce Groupe en acteur de référence en matière de RSE du secteur industriel marocain. Par ailleurs les interviewés soulignent que la notion de la RSE s'est évoluée dans le temps, de développement durable, à la responsabilité sociétale, à l'engagement sociétal, aujourd'hui on parle d'un nouveau concept, il s'agit de l'économie circulaire.

3.2.2 De la Responsabilité Sociétale à l'Economie Circulaire

Depuis Avril 2018, le groupe a lancé un nouveau programme, il s'agit de l'Economie Circulaire, ce qui a impliqué une modification de la structure organisationnelle, du coup la direction « Développement Durable » a été remplacée par l'entité « Economie Circulaire ». Ce dernier concept trouve son origine de la Fondation Ellen MacArthur en 2009, celle-ci définit l'économie circulaire est un nouveau système industriel fondé sur la mise en place de cycles de production et de consommation en boucles, découplés de l'extraction de ressources non renouvelables, il s'agit en fait du passage d'un modèle linéaire à un modèle circulaire.

L'EC est une entité liée à l'OI ; direction exécutive opérations industrielles ; depuis fin avril 2018, en tant que programme nommé « Programme EC », ce dernier se base sur quatre piliers, que sont la préservation de la ressource, la production durable, la consommation raisonnée et la création de valeur par la transformation et le recyclage, auxquels se rajoutent trois éléments que sont la prise en considération de l'écosystème naturel, de l'écosystème industriel et de la communauté locale.

Notons qu'à partir de l'année 2019, le groupe a mis en place la global reporting initiative au lieu du RDD, à titre de rappel la GRI est le premier guide quasiment standard dédié à l'élaboration des rapports du développement durable et propose une liste d'indicateurs économiques, sociaux et environnementaux afin d'appréhender la performance globale de l'organisation (Renaud, 2014).

3.2.3 Management de la Responsabilité Sociétale

Les éléments empiriques proposés dans notre étude montrent que le management de la responsabilité sociétale est dissocié dans le contexte étudié, du coup la mise en œuvre des démarches relatives aux enjeux économiques, sociaux et environnementaux est portée par différentes fonctions organisationnelles, ce qui rejoint l'idée de Capron et Quairel (2006), ces deux chercheurs soulignent que l'intégration du management de la responsabilité est un phénomène rare.

Cette dissociation est expliquée par le fait que les démarches sociales sont généralement du ressort de la fonction « Capital humain ». Celles environnementales sont en général portées par la fonction « Economie circulaire ». Enfin, la planification et le suivi économiques des activités sont confiés aux fonctions comptables et financières. On est donc dans une dissociation qu'on peut qualifier de dissociation « économie /social /environnement ». Toutefois d'autres contributions illustrent l'existence d'autres formes de dissociation, à savoir une dissociation « économique-environnement/social » où le directeur administratif et financier est aussi le responsable environnement (Lafontaine, 2006), voire même une dissociation « socio-économique/environnement » où le directeur financier est en même temps « *business ethics leader* » (Ayoub & Djerbi, 2013) ou encore une dissociation socio-environnement/économie.

3.2.4 Positionnement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion

Au niveau du contexte étudié, la fonction contrôle de gestion est une entité rattachée à la direction exécutive finance, ce qui implique une dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, du coup cette position limite le pouvoir du contrôleur de gestion. Ce qui confirme les résultats des travaux d'Ahyee (2015), ce dernier a souligné que dans une approche dissociée, le contrôleur de gestion reste rattaché à la direction financière, générale ou opérationnelle. Au niveau du contexte exploré, la fonction contrôle de gestion groupe est une entité composée de quatre blocs, que sont : le contrôle de gestion corporate, le contrôle de gestion investissement industriel et immobilier, le contrôle de gestion industriel et le dernier bloc qui est l'administration fonctionnelle.

Il ressort donc de cette étude que la mise en œuvre des démarches de RSE n'a pas eu d'influence sur le positionnement hiérarchique de ladite fonction, du coup cette dernière reste un organe rattaché au pôle finance, or, le rattachement idéal de cette fonction est-ce qu'elle soit liée directement à la direction générale, afin d'avoir plus de marge de main-d'œuvre, d'autonomie et d'autorité pour pouvoir proposer, ceci rejoint les idées de (Giraud et al., 2002, Bouquin 2001), pour qui le rattachement direct à la direction générale semble le plus pertinent et le plus opportun, vu qu'il permet au contrôleur de gestion d'être en contact direct avec la direction générale.

3.2.5 Profil du contrôleur de gestion

Suite aux répondants, le contrôleur de gestion est le garant qui donne l'assurance au top management que les objectifs soient déployés au niveau opérationnel, à ce niveau, c'est un animateur du processus de la performance dont le rôle est la régulation de budget, d'ailleurs les interviewés ont avancé que la nouvelle posture du contrôleur de gestion est ce qu'il soit un Business

Partner, il s'agit en fait d'un consultant interne ou partenaire privilégié qui intervient comme copilote dans la prise de décision (Renaud, 2014).

Il ressort des verbatims des interrogés qu'à l'inverse du profil classique du contrôleur de gestion qualifié « calculatoire », le profil de Business Partner est la nouvelle posture du contrôleur de gestion, ça signifie que ce dernier travaille en collaboration avec les métiers pour la réalisation de leurs objectifs. Et pour que le contrôleur de gestion puisse pleinement jouer ce rôle de partenaire, il doit avoir les pieds sur le terrain afin de comprendre le métier, Siegel et al., (2010) suggèrent dans ce sens l'introduction dans la formation de modules de psychologie sociale, de management des processus, de management des ressources humaines, de marketing..., pour une meilleure connaissance de l'entreprise et de ses processus et pour de meilleures contributions.

Les interviewés ont insisté également sur les qualités personnelles non techniques, en effet, le contrôleur de gestion doit avoir à la fois des hard skills et des soft skills afin de réussir sa mission. De même, les interviewés ont avancé que le contrôle de gestion a évolué, ce qui a abouti à l'évènement d'un nouveau profil, il s'agit du contrôleur de gestion social, qui maîtrise à la fois le volet financier, le volet contrôle de gestion et comprend le métier RH pour qu'il puisse aider les métiers dans l'atteinte de leurs objectifs.

3.2.6 Outils mobilisés par le contrôleur de gestion

Au-delà de son profil et de son positionnement, nous nous sommes aussi intéressés, aux outils de gestion utilisés par le contrôleur de gestion, certes les contrôleurs de gestion au sein du groupe en question mobilisent un certain nombre d'outils dans le cadre de leurs missions, ces derniers subdivisent en deux catégories, les outils de gestion classiques, tels que le tableau de bord de gestion, le reporting de gestion, la QBR, la comptabilité analytique, le budget, Auxquels s'ajoute un outil orienté RSE, au-delà des outils de gestion le contrôleur de gestion déploie les outils informatiques, à savoir le système de gestion intégré - Oracle E-Business Suite et l'outil Excel, qui constitue un outil indispensable que le contrôleur de gestion doit maîtriser afin de réaliser ses missions.

Selon les interviewés, le tableau de bord constitue un outil d'aide à la décision à un moment opportun, de même ils soulignent que parmi les rôles du contrôleur de gestion est d'élaborer les tableaux de bord et de les faire communiquer au top management, pour s'assurer que l'entreprise est en bonne santé. En revanche les contrôleurs de gestion au sein du groupe sont également censés élaborer des reportings de gestion. Pour la Quarterly Business Review (QBR), elle représente un outil de pilotage, de replanification et de mesure de la performance, réalisé d'une façon trimestrielle, permettant à la fois une analyse trimestrielle du réalisé et une re-

prévision du Budget sur le reste de l'année afin d'affiner l'atterrissage annuel. Concernant la comptabilité analytique, elle constitue l'un des outils indispensables pour les contrôleurs de gestion, permettant de dégager des bonnes décisions suite aux analyses par activité et par produit.

Pour le budget, le groupe adopte une démarche de construction budgétaire sous forme d'un processus « W » comprenant cinq étapes majeures, que sont : le cadrage budgétaire, la construction budgétaire, le challenge et finalisation du budget, la validation du budget, et enfin l'intégration du budget dans le Système d'information. Notons que les budgets sont des allers-retours, du coup il faut toujours revoir et ajuster les objectifs pour qu'ils soient SMART, en outre le contrôleur de gestion mobilise le budget RSE, il s'agit en fait du budget annuel nécessaire pour la réalisation des actions de la RSE validées.

Pour les outils informatiques, le contrôleur de gestion mobilise l'outil Excel et le système d'information, en effet, l'architecture du Système d'information du Groupe est articulée autour d'un système de gestion intégré - Oracle E-Business Suite - dont le déploiement a démarré en 2003 et qui couvre aujourd'hui les domaines fonctionnels relatifs à la finance d'entreprise (comptabilité générale, comptabilités auxiliaires, gestion des immobilisations, gestion des projets et des budgets d'engagement, consolidations en normes marocaines et IFRS, achats, stocks, maintenance, ressources humaines et gestion commerciale).

Il apparaît donc que la mise en oeuvre de la RSE au niveau du groupe n'apporte qu'une légère modification aux outils de gestion mobilisés par les contrôleurs de gestion, cette modification se manifeste par le déploiement du budget RSE, il s'agit en fait du budget annuel alloué aux actions sociétales du groupe, au-delà de ça le contrôleur de gestion au sein du groupe mobilise les outils de gestion classiques, à savoir les tableaux de bord de gestion, les reportings de gestion la comptabilité analytique et le budget.

3.2.7 Missions du contrôleur de gestion

La fonction de contrôle de gestion au niveau du siège du groupe e question est une fonction de synthèse (consolidation globale du groupe), en effet les résultats obtenus montrent que la mission principale du contrôleur de gestion est d'accompagner l'entreprise dans l'atteinte de ses objectifs organisationnels, du coup cette fonction a pour but de supporter et d'accompagner le groupe dans son développement et dans la réalisation de ses stratégies, à travers le pilotage et le suivi de ses projets de développement. De même, les répondants ont souligné que l'intervention du contrôleur de gestion est située avant, pendant et après l'action ; avant l'action, il s'agit de la partie planification et de la partie prévision ; pendant l'action c'est la partie suivi et pilotage ; après l'action, c'est la partie d'analyse. Au vu des propos des interviewés plusieurs missions ont été

soulevées, à savoir : la définition des prévisions de ventes, l'analyse du chiffre d'affaires, la consolidation des budgets, le calcul des résultats, l'élaboration des reportings de gestion, et de reporting consolidé global, la construction des tableaux de bord de gestion, la gestion et l'élaboration budgétaire, l'analyse des écarts ...

Par rapport à l'influence des démarches de la RSE sur leurs missions, les interviewés suggèrent une influence faible qui se manifeste par le cadrage du budget RSE, d'ailleurs ces acteurs restent loin de l'évaluation de la performance environnementale et sociale, vu que celle-ci est portée par d'autres entités. Ce constat rejoint les idées de plusieurs chercheurs, pour qui l'évaluation de la performance environnementale n'est pas du ressort de la fonction de contrôleur de gestion. (Dohou-Renaud, 2009 ; Essid, 2009), dans ce sens Fajfrowski (2011) a conclu que le contrôleur de gestion reste focalisé sur ses missions économiques et que les démarches de développement durable sont portées par d'autres fonctionnels.

En guise de conclusion, les résultats proposés dans cette étude suggèrent que l'adoption d'une approche de RSE n'impacte que d'une manière légère les missions du contrôleur de gestion, cette faible influence s'explique par la dissociation du management de la responsabilité sociétale dans le contexte étudié. En outre, les contrôleurs de gestion sont maintenus dans leurs missions classiques d'aide à la décision et d'évaluation de la performance économique, et même lorsque les contrôleurs de gestion sont associés aux démarches de responsabilité sociétale, c'est dans le cadre de leurs missions classiques (le processus budgétaire).

4. Conclusion

Depuis l'émergence des débats autour de développement durable et la RSE, des contributions ont interrogé les attributions des contrôleurs de gestion dans le management et le reporting environnementaux et sociaux. Dans ce sens que nous avons proposé d'étudier la question suivante : « **Dans quelle mesure l'adoption d'une approche de RSE influence-t-elle les missions du contrôleur de gestion ?** ». Pour y répondre, nous avons mobilisé le cadre théorique relatif à notre problématique de recherche, dans ce sens nous avons soulevé deux propositions théoriques que nous avons confrontées par la suite à la réalité empirique.

La première stipule que dans une approche dissociée du management de la responsabilité sociétale, l'adoption d'une approche de la RSE n'impacte que faiblement, voire pas du tout, les missions du contrôleur de gestion, du coup ce dernier n'est chargé que d'évaluation et d'aide à la décision économiques. Tandis que la seconde suppose que dans une approche intégrée du management de la responsabilité sociétale, le contrôleur de gestion est

chargé à la fois d'évaluation et d'aide à la décision économique environnementale et sociale, cela signifie que l'adoption d'une approche de la RSE impacte d'une manière très importante les missions assignées au contrôleur de gestion.

Etant donné l'objectif de notre recherche à visée compréhensive, nous avons mis en place une méthodologie de recherche qualitative basée sur une étude de cas. A travers notre étude exploratoire basée sur le cas d'un grand groupe responsable et solidaire, opérant dans le secteur de l'industrie, nous avons observé que la responsabilité sociétale constitue un axe principal et prioritaire dans la stratégie du groupe, à ce niveau le groupe a choisi à ce que le développement durable prenne un nouveau visage en adoptant une approche plus holistique avec des objectifs plus optimistes, dans le but de bâtir un écosystème vertueux, et de donner un nouvel élan sur l'engagement du groupe en matière de développement durable, il s'agit du programme économie circulaire.

En outre, les contrôleurs de gestion ont une perception positive de la RSE, en effet cette dernière est perçue comme une opportunité pour concrétiser l'engagement social et sociétal de l'entreprise. Toutefois cette introduction des aspects sociétaux dans la stratégie de l'organisation explorée n'apporte qu'une légère modification à la fonction contrôle de gestion, cette faible influence s'explique par la dissociation du management de la responsabilité sociétale, à cet égard les contrôleurs de gestion sont maintenus dans leurs missions classiques d'aide à la décision et d'évaluation de la performance économique, tandis que l'évaluation de la performance sociale et celle environnementale sont portées par d'autres fonctions. De ce fait le contrôleur de gestion continue à utiliser les outils de gestion classiques à savoir le tableau de bord de gestion, le reporting de gestion, la QBR, la comptabilité analytique et le budget, cependant il n'est pas en charge de l'élaboration du bilan eau, bilan carbone, ... et de la mise en œuvre et du suivi des normes environnementales (ISO 14000 et ISO 9001). De même l'adoption des approches de la RSE n'impacte pas le positionnement organisationnel de la fonction contrôle de gestion., vu que cette dernière est rattachée à la direction financière.

En guise de conclusion, nos résultats sont tout à fait cohérents avec l'approche théorique proposée, en effet le management de la responsabilité sociétale dissocié n'influence que faiblement les missions des contrôleurs de gestion, du coup les contrôleurs de gestion sont des évaluateurs de la performance économique. Notons que la seule intervention du contrôleur de gestion dans les questions environnementales et sociales se manifeste au niveau de l'aspect budgétaire, ce qui relève de ses missions classiques, à ce titre le contrôleur de gestion se charge du cadrage du budget RSE, ce qui lui

permet de participer d'une manière indirecte à la valorisation ou à la dévalorisation d'une telle stratégie RSE.

Références

- (1) Ahyee, S. J. (2015). L'influence du management de la responsabilité sociétale sur les caractéristiques instrumentales et organisationnelles de la fonction de contrôleur de gestion. Doctoral dissertation, Université Montpellier.
- (2) Akrich S., & Mohcine, K. M. (2017). Appropriation de la responsabilité sociale des entreprises par les coopératives et spécificités d'évaluation. *Revue de Gestion et d'Économie*, 5(1 & 2), 33-46.
- (3) Akrich, S., & Oubba, O. (2018). L'adoption d'une approche de responsabilité sociétale dans les grandes entreprises coopératives marocaines et les reconfigurations du système de contrôle de gestion : Cas de la région Souss-Massa, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, ISSN : 2550-469X.
- (4) Ardoin, J.L. & Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*. Flammarion.
- (5) Ayoub, S., & Djerbi, Z. (2013). Faire du social dans l'entreprise : une affaire de financiers ?. XIII^{ème} Rencontres, ANGERS–France, 5.
- (6) Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 13(1), 87-106.
- (7) Bollecker, M., Mathieu, P. & Clementz, C. (2006), *Le comportement socialement responsable des entreprises : Une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste*, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- (8) Capron, M., & Quairel, F. (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'organisation responsable*, 1(1), 5-17.
- (9) Commission des Communautés Européennes. (2001). Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises. Bruxelles ...
- (10) Dohou, A., & Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- (11) Doyle, P., (1994). Il n'y a de saine performance que dans l'équilibre. *L'expansion Management Review* 74, 38-47.
- (12) Dupuy, Y. (2006). L'évolution du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 121, 32-37.
- (13) Essid, M. (2009). Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE. Doctoral dissertation, Université Paris Sud-Paris XI.

- (14) Fajfrowski, D. (2011). Le rôle du contrôle de gestion dans une stratégie de développement durable de l'entreprise. Doctoral dissertation, Montpellier 1.
- (15) Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité-contrôle-audit*, 15(2), 113-144.
- (16) Ory, J. F. (2015). *Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable*. Doctoral dissertation, Université de Reims.
- (17) Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 20(2), 67-94.
- (18) Savall, H., Zardet, V. (2011). Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584652>.
- (19) Verschoor, C. (2005). Is there financial value in corporate values?. *Strategic Finance*, 87 (1), 17–18.
- (20) Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Paris, Economica.